



TITLE:

# 累進課税の根據に就きて

AUTHOR(S):

神戸, 正雄

---

CITATION:

神戸, 正雄. 累進課税の根據に就きて. 經濟論叢 1920, 11(3): 295-319

ISSUE DATE:

1920-09

URL:

<https://doi.org/10.14989/127702>

RIGHT:

# 會學濟經學大國帝都京 叢論濟經

號三第

卷一十第

## 論說

累進課税の根據に就きて……………法學博士 神戸 正雄

貯穀と常平倉……………法學士 本庄榮治郎

勞賃の最大點及び最小點……………法學博士 田島 錦治

基礎社會衰耗の法則……………文學士 高田 保馬

殖民地財政政策(二)……………法學博士 山本美越乃

マルクスの勞働價值論の根本命題に就て(二・完)……………經濟學士 堀 經夫

## 時事問題

米國の海運政策に就て……………法學博士 戸田 海市

我が最高經濟政策と海運政策……………法學士 小島昌太郎

## 雜錄

比律賓の貿易と海運……………法學士 小島昌太郎

# 經濟論叢

第十一卷 第三號 (通卷第六十三號)

大正九年九月發行

## 論說

### 累進課税の根據に就きて

神戸 正雄

緒言 (一) 本研究の目的 (二) 説述の順序

第一段 普通説

其一 通税其もの (一) 序説(A) 根據の必要(B) 根據決定の前提(二) 本説(A) 根據其もの(B) 其適用(三) 補助説

其二 通説に對する批評

第二段 私の見解

其一 私の根本的見解 (一) 私見(A) 私見の前提(B) 私見其もの(二) 私見の缺點の辯明

其二 補助的考慮 (一) 此と根本的見解との關係(二) 補助的考慮其もの(A) 補償説(三) 他の税特に消費税の累減なるに對しての補償として或税に於ける累進を勧むるもの(四) 政府の施設の全體上富者に有利なるの埋合として或税に累進課税を行ふべしとするもの(B) 社會政策的考慮(C) 國民感情論(D) 特殊税の課税標準の性質上其税に於ける累進を認むるの説

結論 (全文の要旨)

論說 累進課税の根據に就きて

第十一卷 (第三號)

(二) 二九五

## 緒 言

(一) 想起せば今より丁度二十年前の事である。私は大學の課程を了へて財政學研究を志し大學院に入つたが、其頃、偶々私の目に着いた書物の中にセリグマンの累進税論(註二)があつた。文章の読み易く理義の明快なのに釣込まれて精讀の結果、何だか良く分つたやうな心持になり、之を其儘にするのも惜しいと思つて、其大要を譯述して公表した。其後色々の書物を讀んで累進に關するものも目を通はしたが、累進のことだけは、もう既に分り切つたやうな氣分になつて、實は丁寧には讀まなかつた。そして彼の時の考方が先入主になつて、今日迄多く之につき疑問も起さなかつた(註三)。處が此頃我邦の實際問題として、全體の租税制度改正の方策如何といふ問題に打突かることとなり、特に所得税に於て源泉課税可か綜合課税可かといふ問題に遭遇するに及んで、一の先決問題として累進と比例との選擇如何を決しなければならなくなつた。此處で若も比例が累進よりも公平也といふことが明答し得るならば、面倒厄介なる綜合課税採用の必要は殆んどなくなり、然るときは又租税特に直接税體系が極簡單に仕組まれ得ることとなるからである。特に私は今は私の同僚となられた所の新進の沙見學士が、此春當時大學院學生として私の手許に私の批判を待つべく提出された所得税均等負擔の理想と實際とを論文に於て、累進に説き及ばれたの

を讀むに於て、私の頭の中には今更らながら理論上、累進問題についての疑が起り、私は此問題を今一度諸家の書物に就きて調べ直し且つ自ら思索し直すことの必要を感ずることゝなつた。此文并に次回の一文は正さに其結果である。本文の由來此の如く、同時に此論文の目的も亦彼にある。即ち此に累進の根據を明かにし、以て租稅理論に貢獻し、併せて實際立法の改正に於て據るべきの一標準を備へやうと思ふ。

(註一) セリグマンの累進稅論は、之に關する古來の諸家の學說及各時各處に於ける實例を網羅し且つ説明して居る。此に私の邦譯があり(今は經版)、佛譯もある。獨譯はない。同種類の書物は佛のシュレーの累進稅論であり、此も少くも之に關する學說を良く集めて居る。獨逸では類似のものに色々あるがグラバインの財政雜誌に出した租稅累進論の歴史に關する貢獻が最も良いやうである。<sup>1)</sup>

(註二) 獨り私が之につき疑問を起さなかつた許りでなく、我國では大抵の學者もが之を疑ふて居らぬ。隨て爭も烈しくない併し佛のシュレー(著書の出版一九一〇年)によれば、久しき以來累進稅の問題はあつたが、此が未だ嘗て今日の如く激しくは論ぜられなかつたといふて居る。<sup>2)</sup>

(二) 本文說述の順序としては、先づ以て普通說を擧げて、之を批評し、然る後私自らの見解を述べる。其については更らに先づ根本的の見解を述べて、次ぎに補償說及社會政策的考慮等よりする補足的説明を附記しやうと思ふ。

## 第一段 普通說

1) Seligman, Progressive taxation in theory and practice. Suret, Théorie de l'impôt progressif. Grabein, Beiträge zur Geschichte der Lehre von der Steuerprogression. (Finanz Archiv. XII Jg. 2 Bd. XIII Jg. 1 Bd.)  
2) Suret, l. c. p. 5.

其一通説 其もの

(一A) 累進課税は今日は廣く行はるゝ。往々にして考えらるゝ如く所得税や相續税や許りにでなく、間接税又は消費税にも、其他の税にも行はれ、むしろ租税全體としてに行はれんとして居る(註三)。其が既に希臘のアテンの昔に遡るやには疑があるが(註四)、兎も角今日は時代の特徴とも認めらるゝ程である(註五)。此大なる現在の事實に對して學問は相當の説明なかるべからずである。或は之を正當とするに足る理由なしといふ人もあるが(註六)、其は極端な偏見で探るに足らない。斯かる大事實に何等の根據なしとは容易に信じられない。少くとも細かに之を吟味する必要がある。(B) 偕て斯かる根據を求むるとすれば、之が決定の前提としては租税に於て能力説を探るか利益説を探るか、即ち租税は各人の能力に應じて其の統治團體に對するの義務として給付するものと解すべきや、統治團體の給付に對するの報償として各人の之により受くる利益の度に應じて出すものと見るべきやを決しなければならぬ。此が一の喧しき問題ではあるが、そして地方税については利益説加味の至當なるものもあるが、<sup>3)</sup> 少くとも國税に於ては専ら能力説に據るべきことが今日の多數學者の承認する所である。<sup>4)</sup> 之が争は今は唯だ過去の物語に屬するから、其は今殊更に説かない。

(註三) 累進が全體としての租税に對して適用さるべきことを説くもの——ロツシア人は人は全租税體系に依る負擔に於ける

3) 拙著、經濟論集第三冊 326 頁以下

4) 拙著、租税通論、67 頁以下

累進と、各箇の税(例之、所得税)に於ける累進との間に鋭く區別しなくてはならぬ。そして嚴格にいへば人は唯だ前者のみを累進税といふことを得べしといひ、エーベルにも固有の意義に於ける累進税は全租税體系が累進的傾向を示すべきにのみ存するを爲し、セリグマンも累進の辯護は此が一般税に全體として適用するゝことの考に基くといひ、ボルグハートは理論上、租税負擔の累進——此は各箇の税に於ていふべきものでない——は所得の増進する高さと共に益々進むべきものであるといふ。<sup>5)</sup>

(2) 各税に就きて所得税以外にも、更らに消費税にも累進の行はれ得ることを認むる學者少くない。——例之、パスチーブルは累進の制度は異りたる方法にて實現せらるゝを得る。富者により消費せらるゝ奢侈品の上の重き税により、又は凡べての商品の其種のものゝ上の高き税に依りての如し、財産移轉税、商業取引税も同一の目的を達する如く按排せらるゝを得る。併し相續税が累進の特に有効なる形式を供するやうである。けれども通例使用せらるゝ方法は何といつても累進所得及財産税の其であつて、此が明かに最直接的な方法であるといひ、ボルグハートは累進は唯だ直接税にてのみ明なる形にて現はるゝ。併し間接税にても、富者の需要品即ち特に奢侈品が貧なる國民階級的大量消費物體よりも重く課せらるゝことによりて適用を見出すといひ、ニッチは累進の方法は直接税並に無價に於ける富の移轉に關する間接税(相續贈與)及往々にして有價に於ける富の移轉に關する間接税(印紙、登録)に關するのみなることは明である。消費税は元々累進に關しない。併し第一必要の消費を免除して最高の税を以て奢侈的消費を課することに依りて、或度まで累進制度を行ふを得る。而して直接税の中にても人税のみが累進を課し得ることは明である。物税は大なる不都合及大なる不公平を生ずることなしに累進を課することが出来ない。直接人税が最多く累進に適するといひ、セリグマンも累進問題は所得税に限らない。吾人は財産税、家屋税、地租及相續税の如き他の直接税に於ける累進を有つ。間接税にても累進があり得るといひ、別の處にて累進は財政の或他の部分に於てよりも相續税に一層多く適用すべきものといふて居る。其他ベルギウスも相續及遺言相續税にては累進原則が排斥すべきものでなく、奢侈税にても之が實際に適用せられるだけでは辯護せらるゝといひ、ロツシアでも間接税では累進原則(奢侈税)が決して大に争はれなかつたといひ、ヘツケルは消費税に於ける累進を非常に軽く説て居るが、其でも之に言及

5) Roscher, System d. Fw. 5 Aufl. 1. S. 242. Ebeberg, Fw, 9 Aufl. S. 170. Seligman, L. c. p. 300. Borgh, Fw. S. 94-5.

しない譯に往がなかつた。曰く、比例の適用區域は主として收益税及通例財産及交通税である。唯、資本利子税及往々にして労働收益税が累進を利用する。又相続税が夫の例外を成し、此にては以前より相続人の被相続人に對する親等により、往にして又相続財産の大きさによりて累進率を使用された。近頃は都會地に於ける景氣利得税にも之を用ゐ、之を取引所税にても財産移轉税にても屬めた。但し累進税の固有の額分は一般所得税である。——消費の範圍に應じて累進率を採用しやうといふ試みは、財政上重要少き奢侈税の例外を別として行はれなかつた。此に人が比例税にて甘んじた。尙ほパリニーも累進税體系の論理的適用は租税の一定の形式、特に租税義務者の全體の力の度々國庫に對して示す所の一般財産及所得税に於てよりは試みらるゝこと能はずといひつゝ、別の處にて累進は廣々、屋賃税(一の消費税)に於て、所得に對する眞の近接比例を充たすを得るといふて居る。<sup>6)</sup>

(註四) 實際——累進原則の實際の實現が既にアテンの財産税に在つたことは從來一般に信ぜられて居るが、ペロツホのベク<sup>7)</sup>に對して向けられたる批評によりて、其が實際は唯だ顧る不確な假想に過ぎないことが説かれた。

(2) 理論——併し理論上より見ると、希臘のアリストテレスが既に其分配的正義の原則、即ち國家負擔にまて、其財産を貢獻すべき其力の標準に據るべしとの説によりて、租税累進の理論的説明の基礎を與へた。<sup>8)</sup>

(註五) グラバインは曰く、今日の輿論に於ける累進の考の大流行に於て、之を以て現代社會政策的時代の特徴と呼ぶのは不當ではない。<sup>9)</sup>

(註六) 例之ルロアポーリーニは累進課税は單に感情的で、何等合理的基礎を有たない。累進税説は皮相的で科學的の説でないといひ、ホツクも何故に一層大なる所得が凡べての控除(最小生活費免除の如き)の後にも、小なる所得よりも比例以上に一層多く拂ふべきやの正當理由は全く求むべきでない。其支拂の後に殘る所の所得の殘額が一層大なる處に税が一層容易に擔はるゝといふこと、又は此の如き方法に於ける租税が社會的差等を平準することに貢獻すること(當時の社會主義的目的の一であつた所の)よりは他の動機が夫の差等には殘らないといふて居る。<sup>10)</sup>

6) Bastable, Public finance. 3 ed. p. 308. Borgh, a. a. O. S. 95. Nitti, Principes. p. 354-355. Seligman, l. c. p. 6. Seligman, Essays in taxation. 8 ed. p. 137. Bergius, Grundsätze d. Fw. S. 253. Roscher, a. a. O. S. 242. Heckel, Lehrbuch. 1. S. 185 6. 189. Parieu, Traité des impôts. 2 éd. 1. p. 38-9. 42  
7) Grabein, a. a. O. (F. A. XII Jg. 2 Bd. S. 3-4)  
8) Ebenda. S. 5.  
9) Ebenda. S. 1.  
10) Leroy-Beaulieu, Traité. 5 éd. 1. p. 140. 148. Hock, Die öffentlichen Abgaben und Schulden. S. 77-8.



(二A) 既に租税は給付能力に應じ其に平等なる負擔を課すべきものと假定して、累進が公平か、比例が公平かを考ふると、之については普通には或は犠牲の平等(註七)といふことよりしても論ずるが、其れなれば勿論のこと、假令其を明言せずとも同じ事に歸着するのは、給付すべき力を消費の觀察點より見て説くものである。或は經濟理論に於て有力なる限界効用説の適用ともいへる其は人が得たる所得(又は其財産)を、其人的消費に充つるとして、小所得の場合には其が最小活資にも關するから、之を非常に重く見る。然るに所得の大となるに隨つて、段々と其評定上、重要度の輕いものに消費することとなり、非常に大な額になれば、殆ど必要なものに充てらるゝこととなり、即ち所得の大きなるに隨つて益々之を割合に輕く見積ることになる。で若も所得の大きさに比例して課税するならば、之によつて各人の感ずる主觀的犠牲の度合は非常に不平等になる。小所得者にては非常に重く、大所得者にては餘りに輕いものとなる。此所得に對し累進課税を行ふことに依りて、初めて犠牲の平等が得られ、少くとも此平等に近接することとなるといふのである(註八)。尤も此種の立場よりして累進を説明するについても、最小活資だけを考慮して論ずるもあるが(註九)、然るときは結局最小活資免税を條件とする比例論になり(註一〇)、最小活資を離れての眞の累進論にはならぬ。累進の眞の説明としては、消費に充てらるべき所得部の各片の効用の漸減することに依るのが最も當を得て居る。尙又右の説明にて各人の各個別的事情を考慮

せざる嫌はあるが、併し此の如き税率の決定に於ては、其を一々考慮することは出来ぬ。一般平均人について議するより仕方がない。其點は獨り累進の場合に限らない。比例を定め之を説明するとしても之と同となるの外ない(註一二)。B) 何れにせよ右の説明にて一應人々の納得し得る根據が得られた。之に依つて大體、比例よりも累進の勝ることは認めらるゝが、此説明より推論すると其累進の率の定め方は、小所得の方では急激なる進み方を至當とし、漸次大となるに隨ひ、此度を緩め、大所得の處では非常に之を緩めることを適當とすることとなる。其故は、下の方、例之日本でいふならば年所得四五千圓以下の所では、年所得千圓のものが、生活必要を充たして餘裕殆んどなく、此の如き者に對する例之一割即ち百圓の負擔と、所得四千圓のものが生活必要を充たして可なり奢侈的必要を充たしつゝある、其に對する同じく一割即ち四百圓の負擔との間には非常なる負擔の相違があると見らるゝけれども、既に所得一萬圓以上ともなれば其大部分が純必要以外の消費に充てられ、そして其事は十萬圓以上、百萬圓以上等の人々とも大差なきことなるからである(註一二)。

(註七) 例之、シェフラーは各人の拂ふ全體の税が、各人に取りて同一の人的犧牲を表はすべく、或者に取りて他の者に取りてよりも一層重く感ずることがあつてはならぬ。即ち凡ての人に同一の壓迫度を表はすべきであるといひ、エーペルヒは、租税に依りて置かれたる犧牲が凡ての者に同じく感すべきことの要求が生ずるといふ。<sup>11)</sup>

(註八) 犧牲說との關係を明言するもの——例之、エーペルヒは累進を課税の正當なる方法として示すべき最近の試は所謂犧牲

11) Schäffle, Steuern. A. T. S. 279. Eheberg, a. a. O. S. 168.

性説の事者に依つて爲された。此が又限界効用説に結付いた。之に依れば、一財の効用は財の大きさの増加に伴つて減退する各の新しい所得部は其附加さるゝ所得が大きくなればなるに隨ふて小なる享樂を供する。支出の本源たる所得が大きくなればなるほど、各支出が愈々小なる損失を與ふ。租税に依る其制限が絶対に必要な需要の縮小を生ずるや、地位的需要の其を生ずるや、奢侈的需要の其を生ずるやによりて異りたる感知を與ふる。積極的に此説を表はすことの如くなる。給付能力は所得よりも一層強く上ざる。何となれば所得が大きくなればなるほど、其の愈々小なる部分が生活需要の爲め要求せられ、隨ふて全所得に對して比例的なる課税は此に潜在せる自由所得に對し反對比例となるからといひ、アダムスは他の説は累進税が犠牲の平等を達するに必要なりとする。——欲望の烈度は愉快及奢侈品に對してよりも必需品に對して一層大で、箇人よりして其合理的生活の切なる必要を充たす所の方便を取去るの支拂は、凡て生活必要を無考に享樂し其外に諸多の奢侈品享樂を許すほど十分なる所得より爲されたる比例的に同大さの支拂よりも、一層鋭く感ずるものである。——犠牲の心理に關するだけでは此が人心の既定の法則に基くことを疑ふを得ぬといひ、セリグマンは能力の二要素の一たる支出又は消費に關する元素は犠牲説に歸せしめる。——此點より一般にいひ平均人より見れば、全體上比例に依るよりも累進の或形式を採用することに依りて一層の公平が得らるゝが如しといひ、ニツチも、箇人により所持せらるゝ全財産が、漸減する效用部の一列に分解せられ、常に最小效用部の效用が凡て他の部の價值を決することが眞であるとすれば、義務者より爲されたる犠牲は其富が小なれば小なるほど大ならなければならぬ。隨ふて給付能力は所得に比例しないで、所得の擴張するに従て累進的に擴張することが眞である。——一般經濟原則に依ることに於て租税の累進が一の確なる基礎を見出すことは明であるといふ。

(2) 直接に犠牲關係を明言せざるも、兎も角消費費用の漸減より同事を説くもの——例之ラウは人が一般に次のことを假定するを得る。即ち或金額が所有者の全體の使用すべき財の貯の愈々大なる部分を成せば成すほど、及彼の爲し得べき財の享樂の全體の愈々大なる部分に相當すればするほど、或金額が所有者には愈々高き値をもつことを假定するを得る。何となれば或金額を失はんとするものは之を其最不要なる物體の爲めの支出の制限によりて齎らさうとするから。——租税に依る負擔

12) Eheberg, a. a. O. S. 168-9. Adams, Science of finance. p. 347. Seligman, Prog. tax. 2 ed. p. 292-3. Nitti, l. c. p. 369-370.

は人が之を人民の財産状態により分級するときに最公平になるといひ、コンラードも自由所得が大なれば大なるほど自由所得が一層大なる給付能力を有つ。此にては有益なる支出に向けるゝを得る部分と無關心なる支出に向けるゝを得る部分とを分別するを得るからといひ、ロツシア人も或人が愈々富めば、其所得の愈々小なる部分を其必要なる欲望に依つて吸収するゝこととなる。全體の所得に對し比例的なる課税は此に潜みたる自由所得に對しては反對比例となるといひ、マクナリーに至ては給付能力を純財政的と社會政策的との二面より考察し、前者よりすれば平等原則が比例的の所得課税に導くを爲し、後者よりすれば累進とすべきものと爲し、其理由として、所得が大なるに隨ひ、其愈々大なる部分が自由所得として残るから、給付能力が所得よりも一層強く上るといふことを挙げ（尤も彼は此社會政策的説明の處には犠牲説を認む）バステープルはむしろ累進賛成ではないが、併し累進税の希望となつた理由は明かである。富者の富の一部の損失は一般に頗る小なる災害と見られ、又は全く何ものとも見られないのに、貧者には此が眞の享樂の節減を生ずるからといふて居る。其他モンテスキューがアテンの財産税を評して、此が比例ではないが公平である。此が財の比例には從はないが、欲望の比例に從つたといつた詞が同趣意を述べたものとして有名で、屢々方々に引用されて居る。<sup>14)</sup>

(註九)例之、ウンブエンパツハは、唯租税能力の考のみより指示せらるゝを得る所の租税累進の財政學上の説明としては、最小活資より外の出發點がない、最小活資の意義及適用より必然に許すべき租税累進が生ずる。各所得に相當最小活資を減却すると共に、唯一の許すべき租税累進が確立するといひ、フォツケは進んで例示を爲して、假りに五百を最小活資とするとき、六百をもつ者は唯其一百だけに給付能力を有し、六千をもつ者は五千五百につき給付能力をもつ。單純なる大さの割合からいへば六千を有つ者は六百をもつ者の十倍の税を拂はなくてはならぬ。併し給付能力の標準よりすれば五十五倍を拂はなければならなくなる。——正當稅歩を三%とすれば、五百を最小活資として六百の所得では、百の給付能力があるゆへ、此百に對する三%は六百なる全所得に對しては二分の一%に當り、六千の所得に於ける五千五百の給付能力に對する三%は六千なる全所得に對しては二、七五%に當る。<sup>15)</sup>

(註一〇) ベルギウスの薦むる比例は即ち恰も此に外ならぬ。<sup>16)</sup>

- 13) Rau, Grundsätze d. Fw. 5. Aufl. I. S. 395. Conrad, Grundriss. Fw. 2. Aufl. S. 13. Ro cher, a. a. O. S. 242. Wagner, Fw. 2. Aufl. II. S. 452. 456. 457. Bastable, l. c. p. 305.  
14) Bastable, l. c. p. 305. Leroy-Beaulieu, l. c. p. 140. Parieu, l. c. p. 35. Grabin, a. a. O. XII. 2. S. 36. Eisenhart, Kunst d. Besteuerung. S. 99.  
15) Umpfenbach, Fw. S. 171. 172. 173. Vocke, Grundzüge d. Fw. S. 188.  
16) Belgius, a. a. O. S. 252.

(註一) セリグマンは之につき政府は平均人に據つてのみ取扱ひ得るを爲し、ラウも固より各箇の價值測定、租税支拂により生ずる損失の感知は偶然の慣習及觀念によつて異り、測知するを得ぬ。且つ又租税賦課の考慮には使用するを得ぬといひ、フェイスチングも、税歩の累進の決定の爲めには、箇人の事情特に身分に考慮を取ることは不可能である。何となれば箇人的情要は頗る多様で、頗る多く且つ測る處異つた考慮を有ち、平均的事情が見出さるゝを得ないからといふて居る。

(註二) 其れで結局エーベルヒの所謂累減的(レグレッシブ)累進税が醜めらるゝこととなる。累減的累進税といふのは、彼に依れば累進的ではあるが、併し高い方の處では、低い方に於けるよりも緩かに増進する税である。

(三) 其他、累進の説明として別に社會政策上の考慮や、補償説其他もあるが、此等是一部は誤であり、其正當なるだけでは累進の公平に關する根本義には屬しない。全く二次的又は附隨的のものであるから、此に述ぶる必要もなからうし、むしろ此に述べない方が、前記の普通説を批評して私自らの根本觀を明かにするのに一層都合が良し。で之を暫らく後段に譲る。

## 其二 通説に對する批評

右累進の説明に關する通説は若も租税が自然人の全消費額か又は其奢侈的消費額かを標準として課税するならば最も當を得て居る。そして恰かも私は租税の理想のむしろ此に在ることを認め、之に對して累進課税をするのが最理想的であるとして考ふるものであるが、今日一般に行はるゝ實際の租税制度及學者の普通に問題として居る租税なるものは決して斯の如きものでなく、むしろ人の全體の所得に對して直接又は間接に課税するものであり、又之を見て居るのである。

17) Seligman, Prog. taxation. 2 ed. p. 293. Rau, a. a. O. S. 394. Fuisting, Grundzüge d. Steuerlehre. S. 205.

18) Eheberg, a. a. O. S. 170.

然るに此の如き租税に對する累進であると、右の説明では當を得ないといはなければならぬ。何となれば人の全所得なるものは元來必ずしも消費にのみ充てられず、むしろ一部が、特に其大部が放資生産又は營利に向けらるゝからである。斯かるものに向けらるゝものにては通説の如く消費的效用に基づける説明は當らない。之については後段にいふ如く特別の説明を要し、結局平均妥協を要することにもなる(註一三)。加之、時として行はるゝ如く法人特に營利法人の所得にも累進課税するとして、夫の説明は全く不満足である。此所得は彼の説にいふが如き風には向けられず、夫の輕重順序は認められない。此はむしろ自然人に於ける放資に向けらるゝものと同様に見るべきであり、又之に準じて説明するより外ない。

(註一三) 統一消費税にては夫の消費效用の主觀的説明を貫徹し得るも、所得課税にては之が貰けない。後段にいふ如く平均妥協を要することとなる。シェフレールも異つた觀察點から類似のことをいふ。曰く、直接累進課税は唯だ各大さの階級に應じての平均租税力のみを税すべく、決して階級に各個人の主觀的貢獻能力に應ずるを得ない。後の目的は最都合宜き場合には間接税によつて唯近接的に達せられ、此が注意深く調製せらるゝ時にのみ達せらるゝこと。<sup>19)</sup>

## 第二段 私 の 見 解

### 其一 私の根本的見解

(一A) 其處で少くとも現代普通に行はれて居る所の所得税中心の租税體系に於て、所得税外の税に

ても結局は其所得税の補完を爲すものといふの趣旨にて出来たる租税に於て累進を行ふに就きての説明を求むるのには、即ち所得の中、消費に充つるものと放資に充つるものとを區別せずして、一體としての所得に課する税に於ける累進の説明としては消費に基く普通説では不満足である。唯だ消費税に於ける累進課税の説明としては其にても良いともいへるが、此にても普通の其は累進を行ひ得る度合が輕く（註一四）、消費税の全體としては矢張り所得に對し累減となる外なき所でもあり、否な根本に於て今日の租税體系では其場合の消費を消費として其大小に應じて課税するといふよりは、所得の大小を見る間接の標準として取扱ふ所であるから、矢張り現時の普通に行はるゝ消費税の累進の説明としても所得を全體と見たるものに對するのと同じに出づべきである。

B) 然らば夫の所得税に於て所得に對する累進課税が公平か、之に對する比例が公平かといふと、此は先づ假りに消費に充てらるゝ部分と放資に充てらるゝ部分とを區別して考へなければならぬ。處で夫の消費に充てらるゝ部分には累進が適當なること前段通説により明なる通りとして、次ぎに放資に充てらるゝ部分は何うかといふと、此は其が大なれば大なるほど生産力、増殖力、競争力、抵抗力が強い。隨ふて此點よりして租税を出し得る餘力は大所得の方に小所得の方よりも一層大い。比較的大い。大所得では小所得よりも一層多く後から／＼増殖して來るから比例以上の負擔に堪え得る（註一五）。此意味にて累進課税が比例課税よりも一層公平といへる。即ち之よ

り見て課税に堪え得る客觀的の力が大所得に於て小所得よりも比例以上に又は累進的に大いといふを得る。併し其反面に恰かも此故に大所得者にては小所得者よりも税を出すことに就き一層重き苦痛を感ずることとなる。即ち主觀的には同一金額をも大所得者ほど一層重く見積ることとなる。で此點からして見れば租税より感ずる苦痛をして平等ならしめんが爲めには、むしろ累進課税をしなくてはならぬこととなる(註一六)。故に此放資に向けらるゝ部分に就きては累進課税の適當なる所以のものと、累減課税の適當なる所以のものとがある。此に於て結局此兩者を平準して比例が此に適當といふこととなる。其處で若も放資に向けらるゝものと明示し得るものありせば、其は正さに比例を適當といふことになる(註一七)。併し實際行はるゝ所得税では消費に充てらるゝ部分と放資に充てらるゝ部分とを不可分的にして全體の所得に課税する所故、此にいふ比例と前に消費に充てらるゝものに就きていふ所の累進とを更らに平準して、此全體の所得には穩かなる累進が適當といふことになる。

(註一四) 前掲註三參照、更らに拙文、消費税に於ける累進課税(本論叢十卷の三號)參照、

(註一五) セリグマンは能力の二大元素の一たる生産又は獲得に關するものよりいへば、大なる財産又は大なる所得の所有は、其れ自身、所有者に其所有を擴張することに於て決定的利益を與ふことは明かである。——課税能力の此元素は此故に租

税の比例よりもより多くの率に必然結論せしめることとなるといひ、ワグナーも亦た多くは、所得の集積力又は放資力が自由所得の増減と共に増減し、犧牲の重さが此と反對に動搖するといふて居る。<sup>20)</sup>

(註一六) 齊しく放資に充てらるゝものに就き義務者の租税給付により感ずる主觀的苦痛を觀て、一方アダムスはその如き放



實に充てらるゝものと消費に充てらるゝものとを包括したる全體の貨幣所得に於て、夫の苦痛の所得の増加に伴ひ漸増することゝ斷定し、他方フィスチンガはむしろ其漸減することゝ斷するが、孰れも不満足なる説明である。即ちアダムスは貨幣といふ商業力及産業力の代表物な考慮の物體とするときに、——人が貨幣を多く持てば持つほど彼が之を愈々多く慾望することゝなる。往々にして得られたる最後の貨幣は最初のものよりも一層鋭く感ぜらるゝ大切な物體であるといひ、フィスチンガは所得の増加に於て、夫の制限生活必要に關聯する(の必要並に之と共に壓迫としての負擔の感知が低下する。何となれば租税額が唯然らざれば新資本の成形の爲めに殘さるべき額のみを短縮するからといふ。<sup>21)</sup>

(註一七) 斯くてアイゼンハルトが凡て其使用價值の度に應じて所有者に課せらるべしといふ假定を不當として、凡ての課税が通例唯所得の外形に現はれたる交換價值に課せらるべきものとすることに歸することゝなるけれども、併し所得中消費に充てらるゝ部分には、此は當らざる所である。

(二) 以上によりて大體の標準は得られた譯であるが、此場合には消費と放資と二の異分子が綜合されたる結果、一層各人の個別的事情の如何により不公平の結果を生ずるを免れない。例之、或貧乏人が最小活資を超ゆること僅小なる所得を以て飲酒に充つるのに、富者が頗る質素なる生活を爲して齊しく最小活資を充たしたる後、其巨額なる所得を放資に充て又は消費に充つるとしても社會公益事業に貢獻したる(註一八)場合に、上説の結果に依ると、前者に輕き負擔となり、後者に穩かながらも累進的に前者よりも重き負擔となるの不都合はある(註一九)。併し此の如きことは私の兼ねての持論である如き統制奢侈税を採らずして所得を全體として課税する以上、又は少くとも其所得に就て使用方法に依る分析課税を行はざる以上は(註二〇)避くべからざることであり、そ

21) Adams, l. c. p. 348. Fuisting, a. a. O. S. 203-4.

22) Eisenhart, a. a. O. S. 102.

して税率の決定には平均人に依りて個別的事情を考慮することの難き事情もある(註二二)、其れで多少遺憾なる點は急激でなく穩かなる累進といふことにて辛棒するより外ない。

(註一八) 私は曩きに統一奢侈税案を提唱したが、其處にて此種の消費の考慮を忘れたのを遺憾とする。私は夫の税に於て實に向けるもの、最小消費に屬するものゝ外、此種公共的消費もが免税さるべきものと思ふ。

(註一九) 私は此事につきてはバステアールの注意から思ひ付いた。彼は曰く、所得十萬磅のBなる人の物質的方面に於ける生活體系は所得百磅のAなる人の其れとは全く異つた組織である。隨つて同種の比較は不合理である。Aの所得から十磅を取ることは酒精飲料の或額の損失を意味し、Bは其一萬磅を出したことに依つて、土地を買収する機会を失ひ、又は彼が然らざれば實行したるべき或社會的計畫を放棄することとなつたであらう。經濟上の計算は此の如き比較を此に取扱ふには十分でない。

(註二〇) 從來の所得税法にては、所得の根源を種別して差等課税を爲して來たが、また其使用方法に依る種別課税を行ふて居らぬ。此は將來は使用方法を申告せしめて差等課税を爲すことにまで進むべきものと思ふ。此事は實は私の最近に注意した所である。何れ後日再論の機を有つであらう。

(註二二) 前掲、註一一参照

## 其二 補助的考慮

(一) 累進の根本的説明としては上記の如くであるが、其公平なる所以は畢竟するに能力の考察により根本的解決を得るが、併し別に之を補助するものがある。此は前に述べた通説の補助ともなるが、私の見解の補助ともなり、其或ものを除きては私の説の一部ともなる。其は左の四様のものである。左に之を説かう。

(二) 補助的考慮として先づ指示すべきは

(A) 補償説——である。累進に依つて或もの、埋合せを爲さうといふのである。此にも更らに二つある。

(い) 他の税特に消費税の累減なるに對しての補償として或税に於ける累進を勧むるもの——元來所得に對して穩かなる累進が適當といふことも全く一國の全體の租税に就いていふことであつて、決して單に所得税のみに就きていふべきことではない(註三三)。然るに今日の普通の租税制度では、所得税の外に色々の税があつて、特に其中にても消費税の如きは多少は累進が加味せられても尙且つ全體上、所得に對して累減となるの傾が大い。消費税の如き元來消費の根據よりすれば激しき累進さへ勧められる位であるのに、此に實際は其が行はれ難いといふに於て、他方所得税奢侈税の如き累進の行はれ易きものにて相當激しき累進を行はなければ、此消費税に於ける缺陷の埋合が不十分といふこととなる(註三三)。此點からいへば消費税の累減の度合を調べて略ぼ之が埋合せとなるだけの率を所得税等にて定めることゝすべきものである(註三四)。此補償説者は多くは比例を理想として全體として之に到達を期するの手段として所得税等に累進を適當すといふのであるが(註三五)、私の如く穩かなる累進を理想又は前提として補償的考慮より所得税等に累進を勧めることも出来る。其結果として所得税等に於ける累進率の度合は前記の根本的見解から

見たるよりは稍々激しき度合でも良いことになるが、併し其も激しき累進には實行上脱税等の面倒を生ずる恐もあるから、斯かる弊の少かるべき事情のある場合の外は、成るべく之を避け、矢張り穩かなる累進にて甘んずるのが穩當といふことになる。

(註二二) 前掲、註三参照。

(註二三) (1) 所得税(財産税相續税等)——例之エーベルは累進所得税が實際に於けるが如く一定の租税體系の一節なる處に此に多くは唯だ間接税に依る下級民の一層重き負擔に對する平準を生ずべき目的が存するといひ、ロツシアも亦た、往々にして多くの特に間接なる税が貧民を割合に重く負擔せしめ、隨て他の例之、所得及財産税の累進が既に眞の比例を作る爲めに缺くべからざるこの正當なる附記を以て累進が辯護せらるるといひ、ワルカーも補償説は唯だ間接税にて現はるゝ所の下の方への累進(累減)を、直接税特に所得財産及相續税によりて齎すべき上の方への累進によりて全く又は出來るだけ補償しやうとする。此故に此が比例又は少くも出來るだけ比例的なる課税を努むるものといひ、アダムスも累進税は租税に於ける平等を達する手段として多くの學者によりて辯護せらるゝ。即ち輸入税及内國消費税は多收なるが爲めには人民の大なる塊より消費せらるゝ物品の輸入又は製造に課しなければならぬ。此は此等の税が小所得より支拂はるゝことを意味し、此等の税が小所得より要求する割合は、彼等が大所得より要求する割合よりも高かるべきことを意味する。——小所得の人の支拂は比例して其支拂を公平ならしめる爲めには、大所得の人々の上に異常又は特別の税を課することが必要と考へられる然るときに累進所得税又は累進原則により大財産を侵すべき特別税は補償税と考へらるゝ。而して此が全體として考へられるる租税體系に比例税の原則を實現する唯一の有功なる方法として辯護せらるゝといひ、コーンも亦た、租税累進の原則を排斥し且つ現在の累進税法の證明力を排斥せんとする専門家は、累進階級及所得税法の事實を、之により與えられたる小租税力の輕易が唯だ他の諸税(消費税)に依る反對累進即ち比例よりも重き負擔に對する適當なる平準であること、隨つて凡べての租税力の爲めの比例課税の水準を作る任務を有つことに依つて説明せんとしたといひ、ニツチは累進入税によつて不公平

又は最ひさき不公正を匡正するを得ざる爲し之を累進の副目的と爲し、累進入税が常に間接税の頗る有益なる補償及勝れたる補正として現はるゝ事實に於て、同様(能力の基礎に)に確なる基礎を見出すことは明なりといふ。<sup>24)</sup>

(2) 奢侈税——例之、アダムスは曰く、補償説は時として他の方法にて適用せられる。關稅の調整に於て生活必要品の輸入よりも奢侈品の輸入に一層高い税率を課することが十分普通である。而して實際は累進原則に訴ふることによりて辯護せられる。此が累進的に働くや否やは精密にいふことが不可能である。唯恐らくは奢侈品に課せらるゝ高き輸入税が生活必要品に於ける税に加へて大所得者より支拂はれても、全體に於て小所得者の支拂と比較して比例支拂よりは多くはならぬであらう。此の如き調整は唯形式に於て累進的である。奢侈品に對する高き税は比例税を實現する方法として辯護せらるゝ。<sup>25)</sup>

(註四)——ワルカーは之につき此場合必要なる累進の度は眞き官廳の調査及私人の計算に依つて、如何に多く間接税に於ける下の方への累進が種々なる所得階級に於て平均して現はるゝかを確定せらるゝときに初めて確定せしめらるゝといふ。尤も此が決定は困難で精密なることの出来ないもので、ニツチは之を以て實際科學的説明でないといふが、併し其なれば能力説でも同じであるから、之を以て其非難とするのは過ぎて居る。<sup>26)</sup>

(註五)——前掲註二三、ロツシア、ワルカー、コーン、アダムス、參照。尙ほシュレーは補償説は租税が全體上比例たらざるべからざること、實際に於て租税が全體に於て累減となつて居ることの前提に基くといふ。<sup>27)</sup>

(ろ) 政府の施設の全體上富者に有利となるの埋合せとして所得税等に累進課税を行ふべしとするもの——此も一説ではある(註二六)。けれども此は國稅の根據として誤りたる利益説を本とするの弱點をもつのみならず、此利益説を承認するとしても、政府の施設の效果の證明は不可能であり、其をいへば貧民却つて富者よりも一層多く政府の世話を掛くるといふこともあり、且つ貧富の懸隔の生じたのに政府の施設以外の原因に出づるものもあるから(註二七)、之を以て累進の説

24) Eheberg, a. a. O. S. 170. Roscher, a. a. O. S. 242. Walcker, Fw. S. 65. Adams, l. c. p. 346. Cohn, System d. Fw. S. 262-3. Nitti, l. c. p. 368. 370.  
25) Adams, l. c. p. 346.  
26) Walcker, a. a. O. S. 65-6. Nitti, l. c. p. 367.  
27) Suret, l. c. p. 614.

明とするは探るべきでない。

(註二六) アダムスは曰く、或學者例之リカーカーは社會的及產業的狀態の不平等が、政府が人民相互間の條件の公平を維持するに失敗したる爲に生じたといふ假定の上に累進の根據を置いた。<sup>28)</sup>

(註二七) アダムスは評して曰く、凡べての財産が國家の方に於ける行爲不行爲に歸すべきことが確でないとなれば、而して累進課税にリカーカー等の説以外の根據がないとなれば、累進税が國家の作つたことにつき直接責任ある財産のみに限らなければならぬことは明である。<sup>29)</sup>

(B) 社會政策的考慮——次ぎに此社會政策的考慮より累進を賛するがある。即ち兎角大所得者は其大所得によりて小所得者よりも多く其力を伸ばし得るのに、之を放任して大をして益々大ならしめるのは社會上不穩當である。大所得者に小所得者よりも比例以上に重い税を課して此集中の勢を抑えることが望ましと爲し、進んでは各人の財産に最大限の制限を附し、又は財産を平準しやうといふのである。其説の程度は多様であつて、穩かなのは社會政策といふて差支なく、極端なのはむしろ社會主義説ともいふべきである(註二八)。或は累進によりて近世産業に於ける恐慌の襲來を防ぎ(註二九)、又は各人に成功の機會の平均を與へんことを期する(註三〇)もあるが、此等も齊しく此にいふ社會政策説の中に入れることが出来る。獨立の説といふには及ばぬ。此説の中でも穩かなるものは畢竟するに夫の能力の根據よりする公平の要求にも合致するし(註三一)、穩かなる度に於て富の分配に影響する以上は、凡べての税に免れざる共通の事とも見らるゝからしても

28) Adams, l. c. p. 343.

29) Adams, l. c. p. 345.

辯護せらるゝ(註三二)。併し極端説に従ひ上の方に非常に高率を課することゝなれば經濟上の發達を妨げるといふ危險もあり(註三三)、集中を期すべき立場に在りながら集中を妨ぐるといふの非論理もあり(註三四)、旁々之を採ることは出来ない。穩かなる累進なれば生産政策とも調和が得られるから、之を穩かなる社會政策説により説明することゝすべきである。其にしても此社會政策説は飽迄も累進の主理由となるべきものでなくて、單に副理由として認むべきである(註三五)。尤も此は時勢により變化すべきことで、詳しくいへば其國の政治組織(註三六)により又輿論の模様(註三七)によりては、生産政策よりも社會政策を一層高調して激しき累進を行ひ、大財産存立の餘地を奪ふことゝなるかも知れない。又各國の租税立法の大勢を見ると此の如き傾向が甚だ強い。或は此穩かなる社會政策、穩かなる累進が畢竟、資本制經濟より社會主義經濟に移る過渡の一過程かも知れない(註三八)。

(註三八) (1)穩かなる考——コッサは累進税の辯護者は租税が特に社會的任務を充たすべきことの考より出發する。其考に依れば税が少數の手に於ける財産の過度なる集中に反對して働かなければならぬといひ、ロツシアは累進が往々にして租税により國家の財政需要を満足するの外、尙ほ國民中に財産分配隨て調の狹義に於ける、社會狀態を改良すべき副考にて辯護せらるゝといひ、アダムスは財産の公平なる分配が良く整頓したる社會の要素也といふ考を有ち、其の爲め累進税を以て社會改良の一般計畫の要素と考ふる學者ありといふ。<sup>30)</sup>

(2)極端なるもの——パリーユは彼自ら累進實成ではないが、累進説は社會が租税によりて人々の條件の平等を實現せんとするの考より出發するもので、各人の欲望は殆んど同一なるべきが故に、且つ此欲望満足の爲めに必要な額を超ゆる凡へて

30) Cossa, Grundriss d. Fw. S. 61-2. Roscher, a. a. O. S. 242-3. Adams, l. c. p. 341-2.

のものは一種の不要物なるが故に、絶對の平等及社會主義は凡ての此餘利を國家に於て取去ることに満足するといひ、アダムスは累進税を以て財産の平等を齎らす方法と爲し又は財産の均等の生ずべき條件を立て及維持する方法とするの學者ありといひ、ヘリグマンは一部の學者は相續又は遺贈により得べき富の額を制限せんとするのみならず、何れの方法によりて得られたる額にも制限を置かんとする。此の如きは明かに社會主義的也といふ。<sup>31)</sup>

(註三九) アダムスが累進原則辯護の一説として擧ぐるものである。曰く、近世産業生活に於ける最不良の出來事は産業的沈滞期の繰返さるゝことである。此現象の根本的原因是生産的機械に於ける財産の不良分配が生産的機械の産物の分配にして其時々の産物が其時々消費さるゝ能はざることならしむる事實にある。若も累進税が盡力の上よりも達したる成功の上に一層高き支拂を課し、産業的財産の其上の集中を妨げ、最成功すべき方向に産業的擴張によりの動機を弱めることに向ふことが眞也とせば、此が産業的所得の一層公平なる分配を結果するであらう。此が其結果として社會に購買力の分散を生じ、市場の停滯の救済となるであらうと。<sup>32)</sup>

(註四〇) アダムスは曰く、産業上に成功したるものに特別なる支拂を課し、此方法によりて大數の人々に成功の機會を備ふることが累進税の計畫であること。<sup>33)</sup>

(註四一) 尤も犧牲説即ち能力原則からして極端なる平等を要求し社會主義的結論に達したるもある。其は十六世紀ギッツアルヤニの説である。即ち人は凡べて平等で、凡べての者が同一の欲望を有つべく、富者は貧者と齊しく歩行し、唯一衣を着け唯一僕を使ふも別に困ることはない。此故に犧牲平等の原則は凡べてのものに拋棄して絶對に同一の欲望を要求し、隨て財産平等を結果に有たなければならぬといふのであつて、今日往々にして租稅論にて社會政策的として特徴づけらるゝ觀察點は、必ずしも今日の社會政策時代の收穫物でなくて、むしろ夫の租稅により財産差等を平準すべき上記の考により既に十六世紀に表はされた所である。<sup>34)</sup>

(註四二) シュレーは曰く、社會政策説の實行すべからざることを非難することは出来ない。何となれば凡べての税が富の分配を變化することに傾くからと。<sup>35)</sup>

31) Parieu, l. c. p. 37. Adams, l. c. p. 341. Seligman, Essays in taxation. 8 ed. p. 131.  
 32) Adams, l. c. p. 350-351.  
 33) Adams, l. c. p. 351.  
 34) Grabein, a. a. O. XII. 2. S. 15.  
 35) Suret, l. c. p. 543.



(註三三) ニツチは曰く、租税が分配現象に干渉する爲めには、税率が頗る高くなければならぬ。資本の集積力を脅かさなくてはならぬ。此の如きことは危険なしには行ふ能はざることで又大なる不都合を生ずるものである。<sup>86)</sup>

(註三四) アダムスは之につき注意して曰く、極端なる社會主義説の關するだけでは、確かに累進税を辯護するのは非論理である。極端なる社會主義者は産業集中を勸むる。此故に集中の方への此傾向を妨ぐるが如き課税權の使用を辯護することは非論理である。<sup>87)</sup>

(註三五) セリグマンは累進の辯護は租税の基礎としての能力の假定によるといひニツチは社會政策税は重要な決定的のものではないといふ。<sup>88)</sup>

ウィンペンバツハに至りては此の如き干渉に富者貧者間の財産平準の共產主義的考が結付くや否や、國民の超比例的財産負擔の全問題が財政學の問題たるべく止み、最早租税累進の問題はなきこととなる<sup>89)</sup>が、所謂共產主義的といつても程度問題であるから、斯く一概にいふことは出来ない。其體かなるものは累進の補充的説明となり得る。

(註三六) バステープルは民主主義の發達が齎したる政治的重力中心の變化が、其結果の一として租税の分配を最有力なる階級即ち多數民の利益に變化すべき傾向をもつ。此が富者に一層重き負擔を課することに依りてのみ完成せらるゝを得る<sup>40)</sup>といふ。<sup>40)</sup>

(註三七) コーンは曰く、増加する所の累進が、不滿なる國民の魂の迫まる所の熱望の結果なるに於ては、此が其新しき要求に於て及其舊物の變更に於て愈々無遠慮となるであらう<sup>41)</sup>。

(註三八) バステープルは累進税を以て資本主義制度より社會主義制度にまでの過渡を容易にするが如き力の一である<sup>42)</sup>といふ。<sup>42)</sup>

(C) 國民感情論——次ぎには此が一般人の感情に合致するといふことである。既に累進の學術上の

96) Nitti, l. c. p. 368-9.  
97) Adams, l. c. p. 343-4.  
98) Seligman, Prog. tax. 2 ed. p. 301. Nitti, l. c. p. 358.  
99) Umpfenbach, a. a. O. S. 169-170.  
40) Bastable, l. c. p. 306.  
41) Cohn, a. a. O. S. 270.  
42) Bastable, l. c. p. 306.

強き主張が相當に行はれ且つ實際にも其適用が段々と多く行はれて來ると國民の感情の裡に此を正當とすることゝなつて(註三九)、此が勿論累進の主要根據でないにせよ、一の有力なる補助理由となり此に反對することが實際太だ困難とならざるを得ぬ。

(註三九) コンラードは輿論の方向に於て最近數十年間に著しく累進の有利の方に大な變遷の生じたことを容易に認むることを得るこいひ、コーンも古代より今日に至るまで正當及正義に對する感知の進歩と共に、斷えず比例税率でなくて累進税率を進めたといひニッチは嘗ては累進に殆んど革命的又は社會主義的性質を與へた。併し今日は此誇張が最早嘲笑なしには繰返さるゝことを得ぬといひ、グラバインは累進原則ほど俗受良き原則は財政學原則中にはない。民主的及社會主義的時代潮流が學問の原則(累進)に喝采を與へたといひバステープルは累進の見解が民衆の感情に一致すと爲す。ボーリューも亦非難的態度にて、累進が單に感情的のものといふて居る。<sup>43)</sup>

(D) 特殊税の課税標準の性質上其税に於ける累進を認むるの説——此は特に屋賃税の標準たる屋賃の大きさが各人の所得に比すれば漸減的となつて居るの故に、之に累進率を課することによつて所得に對して比例を得せしめやうといふの考である(註四〇)。此は勿論考慮すべきことではあるが單に特殊税のみに限つた理由であり、且つ累進其ものを理想とするのでなくて比例を理想とするものであるから、特に重きを成すには足らない。

(註四〇) バリューは屋賃税等に於ける累進は屢々所得に對する眞の近接比例を充たすことを得ないひ、コツサも屋賃の累進課税は此が屋賃の外形的標準より取る所の租税義務者の財産を比例的に負擔せしむる爲めの最良の方法なることの假定に於て爲さるゝといふ。<sup>44)</sup>

<sup>43)</sup> Conrad, a. a. O. S. 15. Cohn; a. a. O. S. 262. Nitti, l. c. p. 356. Grabein, a. a. O. XII. 2. S. 1. Bastable, l. c. p. 313. Beaulieu, l. c. p. 140.  
<sup>44)</sup> Parieu, l. c. p. 42. Cossa, a. a. O. S. 63.

## 結 論

要之、累進に關する從來普通の説明は不満足であるが、累進其ものは正當であり、能力の根據よりして適當に説明を與へ得る。尙其上にも消費税に於ける累減に對するの補償、穩かなる社會政策的考慮、感情論、特殊税の課税標準の性質に基く理由等凡べて其補助理由を成し得る。勿論税によりて之が適用の能否程度は一樣でないが、何れにしても全體として所得に累進となるが如くに定むべきものである。又激しき累進は避くべく、穩かなる其を勸むる。之を引上ぐるとしても其は徐々に之を行ひ(註四二)、非常の場合に之を激しくするとも、必要止めは之を元の穩かなる累進に引戻す位の注意あつて然るべきものと考ふる。

(註四二) フイスチンガも累進の擴張に於ては、唯徐々に及び大なる用心を以てのみ行はるべきものといふて居る。<sup>45)</sup>